Urteil vom 06. Mai 2021, II R 24/19

Abzugsfähigkeit von Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung von Ansprüchen des beeinträchtigten Vertragserben bzw. Nacherben

ECLI:DE:BFH:2021:U.060521.IIR24.19.0

BFH II. Senat

BGB § 816, BGB § 1942 Abs 1, BGB § 1922 Abs 1, BGB § 2113 Abs 1, BGB § 2113 Abs 2, BGB § 2287 Abs 1, ErbStG § 1 Abs 2, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 3 S 1, ErbStG § 29 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, ZPO § 794 Abs 1 Nr 1, BGB § 779

vorgehend FG Münster, 13. Februar 2019, Az: 3 K 1237/17 Erb

Leitsätze

1. Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung etwaiger Herausgabeansprüche des Vertragserben bzw. des Nacherben sind als Aufwendung zur Erlangung und Sicherung des Erwerbs gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG bei der Besteuerung der Schenkung erwerbsmindernd zu berücksichtigen.

2. Solche Zahlungen stellen rückwirkende Ereignisse i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.02.2019 - 3 K 1237/17 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Nach dem Tod des Vaters des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) im Jahre 1997 war das gemeinsame Ehegattentestament der Eltern des Klägers dahingehend ausgelegt worden, dass die Mutter Alleinerbin nach ihrem verstorbenen Ehemann und der Kläger und seine beiden Brüder nach dem Tod der Mutter Schlusserben seien. Dementsprechend wurde die Mutter als Alleineigentümerin eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks eingetragen, das den Eltern des Klägers bis zum Tod des Vaters zu je ½ gehört hatte.

2 Durch notariellen Vertrag vom 17.11.2000 übertrug die Mutter dem Kläger im Wege der Schenkung zunächst ein unbebautes Teilstück aus dem Grundstück. Schenkungsteuer fiel auf diesen Erwerb wegen der Höhe des zu berücksichtigenden Freibetrages nicht an. Mit weiterem notariellem Vertrag vom 25.02.2003 erhielt der Kläger dann den Grundbesitz in Gänze. Die Übertragungen erfolgten jeweils unter Nießbrauchvorbehalt. Einer der beiden Brüder des Klägers erhielt von der Mutter ein anderes Grundstück.

3 Aufgrund der im Jahr 2003 abgegebenen Schenkungsteuererklärung setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Schenkungsteuer für die Übertragung vom 25.02.2003 mit Schenkungsteuerbescheid vom 26.01.2004 unter Berücksichtigung der Vorschenkung vom 17.11.2000 und des persönlichen Freibetrags in Höhe von 205.000 € auf 19.052 € fest. Den wegen des Nießbrauchs gemäß § 25 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr 2003 geltenden Fassung (ErbStG) gestundeten Steuerbetrag löste der Kläger später ab.

4 Nach dem Tod der Mutter am 24.04.2011 stellte das Nachlassgericht fest, dass das Testament bisher fehlerhaft ausgelegt worden sei. Die Mutter des Klägers sei nach dem Tod des Vaters Vorerbin und der Kläger und seine zwei

Brüder seien mit ihrem Tod Nacherben geworden.

5 In der Folgezeit führten der Kläger und seine Brüder einen Zivilrechtsstreit wegen des weiteren am 25.02.2003 geschenkten Grundstücks. Es ging darum, ob aus §§ 2113, 2287 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ein Anspruch auf Rückübertragung von Miteigentumsanteilen an dem Grundstück oder auf Wertersatz in Geld bestehen könnte. Die Frage wurde nicht abschließend geklärt. Aufgrund eines Vergleichs vom 13.05.2015 leistete der Kläger wegen des 2000/2003 an ihn übertragenen Grundstücks und zur Abgeltung sämtlicher wechselseitiger Ansprüche eine Zahlung von 150.000 € an einen seiner Brüder.

6 Der Kläger beantragte daraufhin am 17.05.2015 beim FA die Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung vom 26.01.2004 und die erwerbsmindernde Berücksichtigung der Vergleichszahlung von 150.000 €.

7 Durch Bescheid vom 19.02.2016 lehnte das FA den Antrag ab. Den dagegen gerichteten Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 23.03.2017 als unbegründet zurück.

8 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Schenkungsteuer sei zwar nicht gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erloschen, da der Übertragungsgegenstand nicht tatsächlich herausgegeben worden sei. Jedoch ergebe sich eine steuermindernde Berücksichtigung der auf dem Vergleich beruhenden Zahlung des Klägers zur Abwendung der zivilrechtlichen Herausgabeansprüche aus § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Die Abfindungszahlung stelle ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 der Abgabenordnung (AO) dar. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 730 veröffentlicht.

9 Mit der Revision macht das FA eine Verletzung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sowie von § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geltend. Der bestandkräftige Schenkungsteuerbescheid könne nicht mehr gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 29 Abs. 1 Nr. 1 EStG geändert werden, da nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut der geschenkte Gegenstand wegen eines Rückforderungsrechts zurückgegeben werden müsse, was im Streitfall nicht gegeben sei. Materiell-rechtlich könne die 2015 im Vergleichswege vereinbarte und geleistete Zahlung nicht als erwerbsmindernde Kosten zur Erlangung des Erwerbs gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG berücksichtigt werden, weil der Kläger bereits 2003 Alleineigentümer des Grundstücks geworden sei. Die Kosten seien erst im Zusammenhang mit dem Eintritt des Nach- bzw. Vertragserbfalles entstanden und beträfen nicht die ursprüngliche Schenkung der Mutter.

10 Das FA beantragt,
unter Aufhebung der Vorentscheidung die Klage als unbegründet abzuweisen.

11 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA verpflichtet ist, den Schenkungsteuerbescheid zu ändern und die Zahlung in Höhe von 150.000 € an den Bruder des Klägers steuermindernd zu berücksichtigen.

14 1. Als steuerpflichtiger Erwerb --hier nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-- gilt bei einer Schenkung die Bereicherung des Erwerbers (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Als Bereicherung gilt der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Verbindlichkeiten abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

15 2. Nach § 10 Abs. 5 ErbStG sind die dort aufgeführten Schulden und Lasten vom steuerpflichtigen Erwerb abzuziehen, soweit sich nicht aus § 10 Abs. 6 bis 9 ErbStG etwas anderes ergibt. Die Vorschrift ist über ihren Wortlaut hinaus nicht nur für Erwerbe von Todes wegen und "Nachlassverbindlichkeiten" im engeren Sinn anwendbar. Sie gilt über den Verweis in § 1 Abs. 2 ErbStG, wonach die Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen, soweit nichts anderes bestimmt ist, auch für Schenkungen unter Lebenden gelten, auch für die Ermittlung des

steuerpflichtigen Erwerbs bei freigebigen Zuwendungen i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.10.2003 - II R 46/01, BFHE 204, 299, BStBl II 2004, 234, unter II.1.e).

16 3. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zählen zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten u.a. die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen.

17 a) Der Begriff der Nachlassregelungskosten ist grundsätzlich weit auszulegen (BFH-Urteile vom 19.06.2013 - II R 20/12, BFHE 241, 416, BStBl II 2013, 738, Rz 11, und vom 15.06.2016 - II R 24/15, BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128, Rz 14, jeweils m.w.N.). Er umfasst u.a. die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses, sowie alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen (BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 29/16, BFHE 267, 433, BStBl II 2020, 505, Rz 17, m.w.N.).

18 b) Ein Abzug von Erwerbskosten als Nachlassverbindlichkeiten setzt einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs voraus. Ein solcher liegt vor, wenn die Kosten --im Sinne einer synallagmatischen Verknüpfung-- dafür aufgewendet werden, dass der Erwerber seine Rechtsstellung erlangt. Ausreichend ist dabei ein Entstehen der Kosten nach dem Erbfall, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Erlangung oder Sicherung der Erbenstellung vorliegt (BFH-Urteile in BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128, Rz 13 f., m.w.N., und vom 11.07.2019 - II R 4/17, BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 31).

19 c) Zu den unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs stehenden Kosten gehören auch Abfindungszahlungen des Erben an den weichenden Erbprätendenten, die der Erbe entrichtet, damit seine (Allein-)Erbenstellung in einem anhängigen Verfahren nicht mehr bestritten wird, denn sie dient dem Zahlenden unmittelbar dazu, die Erbenstellung endgültig und damit zugleich den Erwerb als Erbe zu erlangen (BFH-Urteil in BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128, Rz 15 f., m.w.N.). Entsprechend kann auch ein künftiger gesetzlicher Erbe die Abfindung, die er an einen anderen für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteils(ergänzungs)anspruch zahlt, beim Eintritt des Erbfalls gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit vom Erwerb abziehen (BFH-Urteile vom 25.01.2001 - II R 22/98, BFHE 194, 440, BStBl II 2001, 456, unter II.2.d, und vom 16.05.2013 - II R 21/11, BFHE 241, 390, BStBl II 2013, 922, Rz 12).

20 d) Ebenso gehören Zahlungen des Beschenkten an einen Dritten, damit die Schenkung nach Grund und/oder Umfang nicht mehr bestritten wird, zu den unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs stehenden Kosten und mindern so die Bereicherung. Auch bei der Schenkung kann so nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abziehbarer Erwerbsaufwand entstehen (vgl. BFH-Urteile vom 20.12.2000 - II R 42/99, BFHE 194, 435, BStBl II 2001, 454, unter II.2., am Ende, und in BFHE 204, 299, BStBl II 2004, 234, unter II.1.e).

21 4. Sowohl der Nacherbe als auch der Vertragserbe, diesem gleichgestellt der durch ein Ehegattentestament begünstigte Erbe, können Ansprüche gegen den Beschenkten aus einer beeinträchtigenden Schenkung haben. Zahlungen zur Abwendung derartiger Herausgabeansprüche können Erwerbserlangungskosten sein.

22 a) Die Verfügung des Vorerben über einen Erbschaftsgegenstand, die unentgeltlich oder zum Zwecke der Erfüllung eines von dem Vorerben erteilten Schenkungsversprechens erfolgt, ist im Falle des Eintritts der Nacherbfolge insoweit unwirksam, als sie das Recht des Nacherben vereiteln oder beeinträchtigen würde (§ 2113 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 BGB). Trifft ein Nichtberechtigter über einen Gegenstand eine Verfügung, die dem Berechtigten gegenüber wirksam ist, ist er dem Berechtigten zur Herausgabe des durch die Verfügung Erlangten verpflichtet. Erfolgt die Verfügung unentgeltlich, so trifft die gleiche Verpflichtung denjenigen, welcher aufgrund der Verfügung unmittelbar einen rechtlichen Vorteil erlangt (§ 816 Abs. 1 Sätze 1 und 2 BGB). Da sich erst bei Eintritt der Nacherbfolge herausstellt, inwieweit der Nacherbe beeinträchtigt ist, entsteht der Anspruch nach § 2113 Abs. 1 i.V.m. § 816 Abs. 1 BGB erst "im Falle des Eintritts der Nacherbfolge", also mit dem Nacherbfall.

23 b) Hat der Erblasser in der Absicht, den Vertragserben zu beeinträchtigen, eine Schenkung gemacht, kann der Vertragserbe, nachdem ihm die Erbschaft angefallen ist, von dem Beschenkten die Herausgabe des Geschenks nach den Vorschriften über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung fordern (§ 2287 Abs. 1 BGB). Die Regelung ist auf wechselbezügliche letztwillige Verfügungen eines gemeinschaftlichen Testaments, das --wie hier-- nach dem Tod des erstverstorbenen Ehegatten unwiderruflich geworden ist, entsprechend anzuwenden (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 28.09.2016 - IV ZR 513/15, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2016, 2004, Rz 7, m.w.N.). Der Anspruch entsteht mit dem Anfall der Erbschaft beim Vertragserben gemäß § 1942 Abs. 1 BGB. Grundsätzlich ist dies der Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers (vgl. § 1922 Abs. 1 BGB).

24 c) In beiden Fällen dienen Zahlungen, die diese Ansprüche abwehren, dazu, dem Beschenkten das Geschenkte zu sichern. Sie können deshalb nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig sein. Das gilt auch dann, wenn Zahlungen aufgrund eines Vergleichs erbracht werden, sofern die Ansprüche ernstlich geltend gemacht wurden. Unter diesen Umständen wird durch den Vergleich eine neue Rechtsgrundlage geschaffen, sodass nicht mehr zu prüfen ist, ob und in welchem Umfang die Ansprüche ursprünglich tatsächlich bestanden haben.

25 5. Eine derartige Zahlung des Beschenkten stellt für seine Schenkungsteuer ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Soweit der Empfänger die Zahlung seinerseits nach § 3 Abs. 2 Nr. 7 ErbStG zu versteuern hat, entsteht zwar die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j ErbStG erst mit dem Zeitpunkt, zu dem er den Anspruch geltend macht. Für den Beschenkten, der die Zahlung als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann, wirkt die Geltendmachung jedoch auf den Zeitpunkt der Schenkung zurück. Es verhält sich insoweit nicht anders als in den Fällen, in denen Pflichtteilsansprüche geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteile jeweils vom 05.02.2020 - II R 17/16, BFHE 267, 506, BStBl II 2020, 584, Rz 11, und II R 1/16, BFHE 267, 500, BStBl II 2020, 581, Rz 13, jeweils m.w.N.; sowie zur Abfindung für einen künftigen Pflichtteils(ergänzungs)anspruch BFH-Urteil in BFHE 194, 440, BStBl II 2001, 456, unter II.2.d).

26 6. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass der vergleichsweise gezahlte Betrag rückwirkend die Bereicherung des Klägers mindert und der Schenkungsteuerbescheid entsprechend zu ändern ist.

27 a) Die Zahlung des Klägers stellt eine Aufwendung zur Erlangung des Erwerbs nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG dar. Der mit dem Bruder abgeschlossene Vergleich diente dazu, etwaige Herausgabeansprüche abzuwenden und damit die erhaltene Schenkung für den Kläger endgültig zu sichern.

28 Die Vergleichszahlung steht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Schenkung und nicht mit dem Erbfall nach der Mutter. Zwar trat erst mit deren Tod die aufschiebende Bedingung für die Entstehung etwaiger zivilrechtlicher Herausgabeansprüche gegen den Kläger ein. Allerdings treffen die Kosten den Kläger als Beschenkten; sie treffen ihn nicht im Zusammenhang mit seiner etwaigen Erbenstellung nach dem Tod seiner Mutter.

29 b) Der Schenkungsteuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Mit dem Tod der Mutter des Klägers ist die aufschiebende Bedingung für etwaige Herausgabeansprüche gegen den Kläger eingetreten. Diese führt in Höhe des vergleichsweise gezahlten Betrags rückwirkend zu einer Minderung des steuerpflichtigen Erwerbs.

30 c) Dem Ergebnis steht nicht entgegen, dass § 29 Abs. 1 ErbStG gesonderte rückwirkend zu berücksichtigende Erlöschenstatbestände vorsieht, die hier --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- jedoch nicht erfüllt sind. § 29 Abs. 1 ErbStG schließt eine Berücksichtigung von Aufwendungen nach § 10 Abs. 5 ErbStG nicht aus.

31 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de